

PRESENTACIÓN

LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Antonio Cayón Galiardo.

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.*

I.- LA TRANSPARENCIA FISCAL.

Desde su introducción en el sistema fiscal español, el régimen de transparencia ha sufrido un proceso de cambios siempre concomitantes a las reformas que afectaban bien al Impuesto sobre la Renta, bien al de Sociedades. Una vez más se confirma este hecho, y la Ley 46/2002, de Reforma del IRPF vuelve a incidir en la regulación de la transparencia fiscal, pero ahora con un efecto cualitativamente distinto de los conocidos hasta hoy, pues formalmente, como régimen fiscal especial con denominación propia, se deroga, si bien se mantiene de alguna forma en el régimen que se aplica a las AIE o UTE que la nueva Ley regula ahora minuciosamente.

El recortamiento que ha sufrido este régimen hasta su actual supresión se explica claramente desde los propios fundamentos que abonaron su aparición en nuestra imposición sobre la renta y que, en lo fundamental, han sido el de corregir la doble imposición económica sobre los dividendos distribuidos por las pequeñas y medianas empresas, cuando nuestro sistema de imposición sobre la renta no disponía de los instrumentos actuales, y el de luchar contra determinadas formas de interposición de sociedades para beneficiarse de la diferencia de tipos de gravamen existente entre el Impuesto sobre la renta y el de sociedades. Así, la amplitud con que inicialmente se configuró –transparencia obligatoria y voluntaria– padecería un primer acotamiento de su ámbito de aplicación cuando desaparece el primer motivo de su existencia y ya es posible evitar la doble imposición de los dividendos mediante

otras figuras y sistemas. Y, más recientemente, desde que se ha iniciado una reducción de los tipos de gravamen del IRPF y su aproximación a los del IS, se ha abierto un cierto debate sobre la conveniencia de la supresión del régimen al perder importancia el segundo de los motivos que legitimaba su vigencia. Esta tendencia parece finalmente haberse impuesto.

II.- LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN PARA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA.

Ahora bien, hablar de la supresión de la transparencia fiscal, como hemos hecho anteriormente, no es correcto, pues en ningún momento los partidarios de su radical modificación defendieron, sin más, esta idea. La propuesta, que ya hiciera la Comisión para la Reforma del IRPF, consistía, más bien, en una modificación del régimen de las sociedades transparentes para reubicar las distintas clases de aquéllas modificando la respuesta legislativa a cada una –profesionales, artistas y deportistas, mera tenencia-. Esta es precisamente la orientación de la Ley 46/2002 cuyos artífices se han limitado a la tarea de diagnosticar que la aproximación de tipos de gravamen entre ambos impuestos era ya significativa y permitía, por tanto, dar ya algunos pasos en la orientación antes propuesta.

Sin embargo, donde termina la teoría de la imposición, empiezan los problemas de quienes han de legislar y de quienes han de aplicar la ley ya dictada. Así, los redactores del proyecto de Ley, que se convirtió en la Ley 46/2002, hubieron de afrontar la serie de problemas derivados de cumplir aquel programa y, a este efecto tomaron tres decisiones esenciales:

- suprimir el régimen de transparencia. Lo que suponía reajustar el resto del ordenamiento tributario a esta nueva situación y, de hecho, ha supuesto regular nuevamente el régimen de las AIE y UTE, o prever sus efectos en la LGT, o diseñar un régimen transitorio, etc.

- establecer un nuevo régimen para las sociedades de mera tenencia redefiniendo su objeto y su contenido. Es el régimen de las ahora llamadas sociedades patrimoniales.

- revisar el tratamiento que recibirían en el futuro las sociedades de profesionales, artistas o deportistas.

De las tres decisiones señaladas, creemos que, sin duda la más novedosa y, posiblemente, importante de las tres, es la relativa al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales, por lo que vamos a referirnos brevemente al mismo, no sin hacer también mención a los demás aspectos de la Ley que relacionados con la nueva situación acabamos de señalar.

III.- LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES, ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

La supresión formal del régimen de transparencia fiscal, no ha supuesto que, a excepción de la sociedades patrimoniales para las que se diseña un nuevo régimen que después expondremos, las restantes clases de entidades pasen inmediatamente al régimen común del impuesto correspondiente, pues, al efecto, se dictan normas que expresamente tienden a regular el vaciamiento del régimen que desaparece.

Concretamente, en relación con las personas físicas que sean socios de sociedades de profesionales, se amplía expresamente el régimen de operaciones vinculadas establecido en el artículo 42 de la LIRF, disponiendo las siguientes reglas:

- Se califican como sociedades profesionales a aquéllas en que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan de actividades profesionales, siempre que, además, la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

- Las operaciones realizadas entre una de estas entidades y sus socios, personas físicas, que correspondan al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal deberán efectuar su valoración conforme al artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cuando impliquen un aumento de los ingresos de los socios. Es decir, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado según dispone dicho precepto que también se modifica para adaptarlo a la nueva situación.

- También la entidad procederá a realizar la misma valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

De las citadas previsiones contenidas en la Ley, advertiremos las siguientes consecuencias: En primer lugar, el silencio sobre las sociedades de artistas y deportistas que se encontraban en el régimen de transparencia, que deberemos entender sujetas, en todo caso, al régimen general o específico que les corresponda según sus circunstancias. En segundo término y como consecuencia de incluir entre las operaciones vinculadas a las que se correspondan con las sociedades de profesionales cuando en estas se cumplan los requisitos que hemos señalado anteriormente, se suscita la duda de cuál será el régimen de las operaciones entre socios y sociedad cuando éstas últimas no reúnan los requisitos indicados (más del 50 por 100 de sus ingresos procedentes de actividades profesionales y la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades). Y, finalmente, la duda que surge por el hecho de que la modificación de la LIRPF se refiera expresamente a operaciones que se califiquen como “actividades económicas o de trabajo personal” mientras que la reforma de la LIS, se refiere a “actividades profesionales o de trabajo personal”. Duda que debemos atribuir a un lapsus, sin que la mención, más amplia de la LIRPF a “actividades económicas”, signifique otra cosa que “actividades profesionales”.

IV.- EL RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Dentro ya de la modificación que la nueva Ley lleva a cabo sobre el capítulo VI del título VIII de la Ley 43/1995, que ahora se denomina “Sociedades patrimoniales” se observa, de una parte, un cambio de cierta importancia en muchos aspectos del nuevo régimen, pero, de otro lado, existen otros aspectos reveladores de que el ámbito de aplicación de la nueva Ley es heredero del anterior régimen de transparencia fiscal.

Con el fin de ajustarnos a un breve resumen del mismo abordaremos la delimitación de las sociedades que se consideran patrimoniales y su régimen fiscal así como el de los socios o partícipes, y las obligaciones formales que les incumben. Posteriormente nos referiremos al régimen transitorio derivado de la supresión de la transparencia fiscal y a otras secuelas generadas por la aparición del nuevo régimen de sociedades patrimoniales.

A.- Las Sociedades Patrimoniales: Delimitación.

El perímetro de aplicación del régimen fiscal que vamos a exponer, se fija por la Ley por el sistema de, primeramente, describir las características que han de reunir las sociedades afectadas, y, en segundo lugar, mediante la enumeración de las circunstancias que determinarían la exclusión del régimen. A nuestro propósito, seguiremos este mismo esquema.

1.- La definición de las sociedades patrimoniales.

Dos notas o circunstancias permiten atribuir a una sociedad la calificación legal de sociedad patrimonial: una se refiere a las personas que ostentan la titularidad de su capital, y la segunda, es la relativa a la composición de sus activos. Por tanto la norma no se separa de la doctrina común que señala como elementos definitorios de estas entidades tanto su carácter cerrado y el número reducido de sus socios, como la no realización de una actividad empresarial como su objeto principal.

a.- La titularidad del capital social.

La Ley exige que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive. Estas circunstancias deberán concurrir durante más de noventa días del ejercicio social.

Se trata de un conjunto de conceptos y condiciones que toman su causa en el anterior régimen de transparencia fiscal, por lo que, en principio podemos admitir la validez de la doctrina y de los criterios administrativos que han precisado el contenido de este requisito en relación a aquel régimen, debiendo resaltarse que la norma contempla ahora expresamente que el porcentaje de participación se pueda determinar también indirectamente, es decir, a través de entidades que, a su vez, participen en el capital de la patrimonial.

b.- La composición de los activos de la sociedad.

El segundo elemento que define a las sociedades patrimoniales es la composición de sus activos. La Ley condiciona esta calificación a cualquiera de las dos situaciones siguientes: que más de su activo esté constituido por valores o que no se encuentre afecto a actividades económicas.

De modo similar a como se hacía para las sociedades transparentes de mera tenencia o de cartera, la norma establece la forma en que se han de verificar los términos empleados en la definición. Así, la valoración de los activos, cualquiera que sea su situación –afectos o no-, será la que se deduzca de la contabilidad social, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad, y, en caso contrario, por aplicación de las normas comunes del IS que a este efecto atribuyen amplias facultades a la Administración, siempre bajo control jurisdiccional.

Por su parte, la realización de una actividad económica o la determinación de si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma se realizará conforme a las disposiciones de la Ley del IRPF. Es decir, entre otros casos y supuestos, se resuelven según la citada Ley los problemas de calificación de las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles y, también, se excluyen de la afectación a los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades o de la cesión de capitales a terceros, excepto por lo que veremos a continuación.

Y, finalmente, para determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra.
- Aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. Asimilándose a los beneficios, los dividendos que procedan de los valores comprendidos en el apartado anterior, siempre que los ingresos de la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

2.- Supuestos de exclusión.

Continúa la Ley su tarea delimitadora del régimen ordenando que, en ningún caso será aplicable este régimen a las sociedades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias.

1.- Cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas y no sean a su vez sociedades patrimoniales. Así, cuando el porcentaje de participación en una entidad se alcance computando exclusivamente participaciones poseídas indirectamente por personas físicas, si las sociedades interpuestas no son, a su vez, patrimoniales, la entidad se verá excluida de este régimen.

2.- Cuando una persona de derecho público sea titular de más del 50 por 100 del capital.

3.- Si en un determinado periodo, y con efectos para el mismo, sus acciones o participaciones estuviesen admitidas a cotización en un mercado secundario oficial de valores.

B.- Régimen Fiscal de las Sociedades Patrimoniales:

Donde se aprecia el carácter verdaderamente novedoso de la Ley que exponemos, es cuando se examina el régimen fiscal establecido para estas sociedades, pues en este extremo se rompe toda conexión con su antecedente de transparencia fiscal.

El punto de partida, según declara la Ley, es la sujeción de las sociedades patrimoniales al régimen (o regímenes) del Impuesto sobre Sociedades, si bien se establecen diversas reglas específicas que lo excepcionan y que justifican la existencia de una tributación especial para estas sociedades. Estas reglas especiales afectan a la tributación de la misma sociedad y, en coherencia con ello, a la de sus socios.

Las sociedades patrimoniales son, por tanto, sujetos pasivos del IS y, en lo no previsto en las normas específicas que configuran este régimen, se deberán aplicar las que correspondan y estén contenidas en la LIS se refieran al régimen común o a los regímenes especiales.

En este breve resumen, nos limitaremos a exponer las normas especiales que establece la propia Ley, separándolas en función de su objeto.

1.- Reglas que afectan a la base imponible de las sociedades patrimoniales

La primera y más importante especialidad consiste en la aplicación a estas sociedades de las normas del IRPF que regulan:

- la división de la base imponible en dos partes, parte general y parte especial,

- la cuantificación de cada una de las partes de la base imponible, con excepción, naturalmente de las disposiciones contenidas en el Título II de la LIRPF que se refieren al mínimo personal y familiar.

- la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Hecha esta remisión a la Ley 40/1998, en los aspectos y con las exclusiones que hemos citado, la LIS continúa regulando este régimen mediante la introducción de reglas que vienen a excepcionar la aplicación de las del Impuesto sobre la Renta.

En particular, se ordena que:

- el rendimiento neto procedente de las actividades económicas de estas sociedades se determinará en régimen de estimación directa. Debiendo entenderse que también será aplicable el de estimación indirecta. Por tanto, los rendimientos que deriven de otras fuentes de renta se habrán de calcular por aplicación de las normas ordinarias contenidas en la LIRPF.

- El importe de las ganancias patrimoniales se calculará sin que sean de aplicación las normas que para las ganancias derivadas de bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se contienen en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998.

- Cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del IS o del IRNR, se excluyen de aplicación las disposiciones siguientes de la LIRF: a) reducciones relativas a rendimientos del capital inmobiliario cuando los inmuebles se destinen a vivienda o sean rendimientos irregulares (art. 21. 2 y 3 de la Ley 40/1998 en su nueva redacción). b) Reducciones relativas a los rendimientos del capital mobiliario cuando se trate de rentas irregulares o provengan de contratos de seguros sobre la vida o invalidez percibidos en forma de capital de conformidad con la nueva redacción del artículo 24.2 de la misma Ley. c) Reducción de los rendimientos irregulares que procedan de actividades económicas (artículo 30 en la nueva redacción). d) Las reducciones aplicables a determinadas percepciones derivadas de contratos de seguro obtenidas en forma de capital que se regulan en el nuevo artículo 76. bis 2. de la LIRPF.

Se trata, por tanto y tras tan diversas exclusiones aunque justificadas, de un régimen híbrido y complejo que forzará a un sin fin de ajustes en la contabilidad social hasta llegar a las distintas bases imponibles de la sociedad.

2.- Reglas que afectan al tipo de gravamen

Una de las claves del régimen estriba en la fijación de un tipo de gravamen general que se sitúa a mitad de camino entre el del Impuesto sobre Sociedades y el máximo del IRPF y que sólo será aplicable a la base imponible general, concretamente, el 40 por 100, y otro tipo reducido, aplicable a la base imponible especial, semejante al que rige para las personas físicas que se sitúa en el 15 por 100.

3.- Reglas que afectan a las deducciones en la cuota.

La cuota íntegra únicamente podrá minorarse por aplicación de las una serie de partidas que, en unos casos, se obtienen por aplicación de la LIRPF y, en otros, de las normas del IS.

Son deducciones que se rigen por la LIRPF, con las limitaciones establecidas en el artículo 56 de aquella ley, las establecidas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 55, y también las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998. Es decir, con los límites que establecen en el artículo 56 de la LIRF, se deducirán las partidas que procedan en virtud de los siguientes conceptos: Deducciones por actividades económicas, por donativos, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.

Igualmente serán aplicables las normas sobre deducción por doble imposición interna e internacional previstas en los artículos 66 y 67 de la LIRF.

Por otra parte, también son deducibles de la cuota íntegra los pagos a cuenta y las retenciones y los ingresos a cuenta que hayan realizado las sociedades, si bien, habremos de tener en cuenta que, respecto de la cuantificación de estos pagos, se establecen reglas especiales que examinaremos a continuación.

4.- Pagos fraccionados.

Cuando los pagos fraccionados se cuantifiquen en función de la cuota íntegra del último periodo impositivo, las únicas minoraciones que podrán practicarse serán las que correspondan según las disposiciones de la LIRPF por los siguientes conceptos: a) por actividades económicas, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural (artículo 55 LIRPF), b) deducción por doble imposición interna e internacional, y c) retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al periodo.

Cuando los pagos fraccionados se cuantifiquen sobre la parte de la base imponible correspondiente al tiempo transcurrido de cada periodo impositivo (tres, seis, nueve y once meses), solo serán aplicables las deducciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 55.4 de la LIRPF), las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

C.- El régimen de los beneficios distribuidos por las Sociedades Patrimoniales.

Concluido el régimen propio de las sociedades patrimoniales, la Ley se ocupa, al igual que se hacía en el régimen de transparencia fiscal, de la regulación del régimen fiscal que procede aplicar a los sujetos que sean perceptores de beneficios procedentes

de aquellas o, bien, obtengan ganancias de patrimonio o rentas derivadas de operaciones realizadas con sus participaciones, pues en ambos casos ha de tenerse en consideración que el beneficio de la sociedad ha tributado conforme a las normas del IRPF sobre determinación de cada una de las partes integrantes de la base imponible.

Comenzaremos por las disposiciones contenidas en el nuevo artículo 76 de la LIS que se refieren a los beneficios procedentes de ejercicios en los que la sociedad que los generó hubiese tributado en este régimen especial, cuando sean distribuidos por sociedades, sean estas patrimoniales o no y sea la entidad que los generó u otra distinta, y sea cual sea el momento en el que se distribuyen.

Es decir, a diferencia del régimen de transparencia, la norma no limita su aplicación a los socios de las sociedades patrimoniales, sino que se aplica de manera objetiva y con independencia de un conjunto de circunstancias que podrían incidir en el efecto que la Ley quiere obtener y que, en principio, no es otro que el de asegurar que no serán gravados dos o más veces, en función del número de personas o entidades que pudieran ser preceptoras de ingresos que tuviesen su causa en beneficios obtenidos y distribuidos por sociedades patrimoniales.

La tributación que se establece para estos beneficios se regula de modo diferente en función de la sujeción del perceptor al IRPF o al IS.

1- Perceptor sujeto del IRPF.

Por la razón antes apuntada, cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta, los beneficios que tengan la calificación de dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios o procedan de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal, no se integran en la renta del socio si proceden de ejercicios en que la sociedad patrimonial tributó por este régimen.

Al efecto de dar unidad y coherencia al sistema tributario, la nueva Ley introduce la correspondiente modificación en la LIRPF, en su artículo 23, disponiendo la no sujeción de estas rentas cuando se cumplan las condiciones que acabamos de señalar.

2.- Perceptor sujeto del IS o del IRNR (con establecimiento permanente)

En los casos en que los perceptores de estos ingresos sean sujetos del IS o del IRNR, actuando en España por medio de establecimiento permanente, los beneficios se integran en la renta del perceptor dando derecho a la deducción por dividendos establecida en el art. 28 de la LIS, si bien en las modalidades y términos regulados en sus apartados 1 (deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra por dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes) y 4 (excepciones a la aplicación de la de-

ducción antes señalada). Resulta así impedida la deducción plena prevista en el apartado 2 del artículo mencionado.

3.- Perceptor sujeto del IRNR (sin establecimiento permanente)

La Ley se limita, para estos casos, con remitirse genéricamente a la LIRNR.

D.- El régimen de las rentas y ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en Sociedades Patrimoniales

Una vez regulado el problema de la tributación de la distribución de beneficios en cuya obtención la sociedad correspondiente hubiese tributado por este régimen, se plantea la Ley la fiscalidad de las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en sociedades, sean o no patrimoniales y sean o no las que hubiesen generado la renta, cuando tengan reservas procedentes de beneficios a los que les hubiera sido de aplicación este régimen, y sea cual sea el momento en que se transmitan.

Al igual que en el caso anterior, la Ley distingue el tratamiento en función de la condición que tenga el sujeto perceptor de las mismas.

1.- Transmitedor sujeto del IRPF.-

Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 35.1.c) de la Ley 40/1998, que, al tiempo, sufre una modificación en cuya virtud ordena que la ganancia o pérdida, sin perjuicio del régimen que corresponda a los derechos de suscripción, se compute por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de la participación social.

El valor de adquisición y de titularidad se integra, a este efecto, por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición y por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales y correspondientes al período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. Por el contrario, el valor de adquisición se disminuye en el importe de los beneficios sociales procedentes de ejercicios anteriores al de la adquisición de la participación por el socio, en los que la sociedad tuviera la condición de sociedad patrimonial.

Respecto del valor de transmisión se establece como cautela un valor mínimo que será el valor teórico resultante del último balance cerrado, habiendo sustituido el valor neto contable de los activos “por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior”. De la redacción de la Ley, en cuanto nos remite al Impuesto sobre el Patrimonio, se nos suscita la duda de cómo ha de procederse en la aplicación de sus normas pues existen preceptos que permitirían

una valoración de cada activo por separado y en función de su naturaleza, y normas especiales para la valoración de los elementos patrimoniales afectos a las empresas.

Para cerrar este apartado, hemos de advertir que la Ley comentada lleva a cabo, además, una modificación de la disposición adicional segunda de la LIRPF, por la que declara aplicable a las transmisiones de participaciones en sociedades patrimoniales, las previsiones allí contenidas que se referían a las transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital y que declaraban aplicable esta disposición a las transmisiones de participaciones en sociedades transparentes.

2.- Transmitednte sujeto del IS o del IRNR (con establecimiento permanente)

Dos disposiciones se contienen en relación a este supuesto. El primer lugar, se establece como norma especial respecto del valor de transmisión una cautela semejante a la que hemos señalado para los sujetos del IRPF, pues el valor de transmisión que se tomará, será, como mínimo, el teórico del último balance cerrado, sustituido el valor contable de los activos no afectos por el que proceda según las normas del IPPF o por el valor de mercado si fuere inferior.

En segundo lugar se excluye la aplicación, en estos casos, de la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna regulada en art. 28 de la LIS.

3.- Transmitednte sujeto del IRNR (sin establecimiento permanente)

Al igual que en lo referente a los beneficios de la sociedad, la ley se remite genéricamente a la LIRNR.

E.- Obligaciones Formales.

En forma similar a lo dispuesto para las sociedades transparentes, se ordena también ahora que las participaciones en el capital de estas sociedades sean nominativas, considerándose el incumplimiento de este deber como infracción simple y sancionándose con multa de 3.000 a 6.000 euros, por cada periodo impositivo en el que las acciones no cumpliesen dicho requisito y la sociedad estuviese en régimen de sociedades patrimoniales.

Al tiempo, se declara a los administradores responsables subsidiarios de la sanción, si bien, para salvar las exigencias del principio de culpabilidad, se les exonera de ello cuando hubiesen propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a este deber sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes administradores.

F.- Régimen Transitorio.

La desaparición del régimen de transparencia fiscal requería, naturalmente, una regulación detenida de la situación que se creaba. Por ello la Ley ha previsto un régimen transitorio sobre la base de dos situaciones diferentes, pues, además de establecer el régimen por el que se regirán las sociedades que, hasta el 1 de enero de 2003 se calificaban como transparentes y mientras permanezcan en actividad, ha previsto también que determinadas sociedades transparentes puedan acordar su disolución y fijado el régimen fiscal de aquellas operaciones.

1.- Régimen transitorio de las sociedades transparentes.

a.- Disposiciones relativas a las sociedades.

Las sociedades que permanezcan activas y que hubiesen estado sujetas al régimen de transparencia en cualquier periodo en el que estuvo dicho régimen en vigor, se regirán, a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley por las siguientes disposiciones especiales que tratan de resolver las situaciones de pendencia que pudieran existir.

Las bases imponibles positivas o rentas y cualquier otro concepto pendientes de imputar a los socios, procedentes de periodos en transparencia, se regirán por las normas que estuviesen vigentes en aquellos periodos.

Las bases imponibles negativas pendientes de compensar y de periodos en que la sociedad era transparente, si la sociedad pasa a tributar como sociedad patrimonial, son compensables, en el plazo que restase a la sociedad transparente y según las normas del artículo 23 de la LIS, bien en la parte general de la base imponible o bien en la parte especial a opción de la sociedad patrimonial.

Las deducciones para evitar la doble imposición, reguladas en los arts. 28 a 31 de la LIS, pendientes de deducir por insuficiencia de cuota, se sujetarán a las previsiones establecidas en las citadas disposiciones.

b.- Disposiciones relativas a las transmisiones de participaciones.

En caso de transmisión, el valor de adquisición de participaciones en sociedades que hayan sido transparentes se incrementa en el importe de los beneficios no distribuidos, imputados a los socios como renta, que correspondan a periodos en que la sociedad era transparente, y que procedan del tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

c.- Disposiciones relativas a dividendos y participaciones en beneficios.

Cuando estas rentas procedan de periodos en que la sociedad era transparente, no tributarán en el IRPF o en el IS correspondiente a los socios, ni se integrará en el valor de adquisición de las participaciones del socio al que se hubiesen imputado, cuando se

transmitan. Si las adquirió con posterioridad a la imputación de los correspondientes beneficios, dichos importes disminuirán el valor de adquisición de las participaciones.

Los dividendos y participaciones antes referidos, tampoco estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta.

2.- Disolución y liquidación de sociedades transparentes.

El cambio de tributación que supone para ciertas sociedades transparentes la implantación del régimen de sociedades patrimoniales al que se verán sujetas, es de tal magnitud, que la Ley abre la posibilidad de que se disuelvan y liquiden en un cierto periodo de tiempo y con un régimen fiscal atemperado.

En concreto, las sociedades que podrán acogerse a este régimen fiscal previsto para su disolución y liquidación, han de reunir los siguientes requisitos o condiciones:

- Tener la calificación de sociedades transparentes el período que finalizó antes de 1 de enero de 2003 o que, en esa fecha, reúnan los requisitos para tener esta misma calificación, siempre que, en ambos casos, mantengan esta condición hasta la fecha del acuerdo de disolución.

- Adoptar válidamente durante el año 2003 el acuerdo de disolución con liquidación y ejecutar las operaciones necesarias, en los seis meses siguientes, hasta la cancelación registral, si bien se entiende que será suficiente con la iniciación del proceso, ya que la materialización de la cancelación registral queda fuera del alcance de la sociedad y de sus administradores o liquidadores. A los períodos impositivos que concluyan hasta el fin del proceso de disolución con liquidación continuará aplicándose, tanto a las sociedades como a sus socios, la normativa “vigente a 31 de diciembre de 2002” (expresión que debemos entender como referida no a toda la normativa anterior a la reforma que ahora introduce incluso por la Ley que examinamos, sino como remisión al régimen de transparencia tal y como está vigente el 31 de diciembre de 2002). Finalizado el plazo legal para la disolución y liquidación, será de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales o el régimen general, según corresponda.

Cumplidos los requisitos antes citados, el régimen fiscal de la disolución y liquidación que se establece en la Ley se ajustará a las siguientes reglas que tratan de reducir la carga fiscal que se deriva del amplio espectro de impuestos que inciden en el proceso abierto por la sociedad.

- 1.- Exención en el ITPAJD, en la modalidad “Operaciones societarias” y por el concepto “disolución de sociedades” (art. 19.1.1 TR)

- 2.- Diferimiento en el IIVTNU cuando los inmuebles que pertenezcan a la sociedad se adjudiquen a los socios, quienes, a efectos de posteriores transmisiones, los adquieren con la fecha en que lo fueron por la sociedad.

3.- En el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la sociedad que se disuelve no se integrarán las rentas que procedan de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, que sean residentes en España.

4.- En cuanto a la tributación de los socios, sujetos al IRPF, IS o IRNR, las rentas que se deriven de la extinción de sus participaciones por disolución de la sociedad se calcularán según las siguientes reglas:

El valor de adquisición (o de titularidad) de las participaciones se incrementará en el importe de las deudas que se adjudiquen a cada socio y se minorará exclusivamente en el de los créditos o dinero adjudicados. El resultado de la operación será: cero, negativo o positivo.

Si el resultado de la operación resultase negativo, dicho resultado se considerará como ganancia (IRPF) o renta (IS) del socio. En tal supuesto, los restantes bienes, distintos de créditos o dinero, que se adjudiquen al socio tendrán un valor de adquisición de 0, ante futuras transmisiones o a cualquier otro efecto. Es decir, para estos últimos bienes el sistema es esencialmente el diferimiento del impuesto.

Si el resultado de las operaciones antes mencionadas (comprensivas exclusivamente de adjudicación de deudas y créditos o dinero) fuese cero o positivo no se considera que exista renta (IS) o pérdida o ganancia (IRPF).

Ahora bien, cuando este resultado sea cero, si se adjudican al socio otros activos distintos del dinero o créditos, su valor de adquisición, a efectos de ulteriores transmisiones o a cualquier efecto, también será cero, por lo que el sistema es también el de diferimiento.

En cambio, cuando aquel resultado fuese positivo y se adjudicasen otros elementos del activo, el valor de adquisición de cada uno de ellos se obtendrá distribuyendo aquel resultado positivo entre estos elementos en proporción al valor neto contable del balance final de liquidación, de forma que sus valores contables se reducirán en la parte proporcional que les corresponda del resultado positivo de la primera operación.

El régimen previsto para estas operaciones y respecto de los socios, se cierra con una referencia a la forma en que ha de calcularse la antigüedad o permanencia en el patrimonio del socio de los activos de la sociedad que se le hayan adjudicado y que sean distintos del dinero o créditos. A este fin la Ley ordena que se consideren adquiridos por el socio en la fecha de su adquisición por la sociedad, y, por las mismas razones de neutralidad, en caso de ulterior transmisión se les excluye del ámbito de la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998 al que ya hemos hecho referencia.

V.- OTRAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA NUEVA SITUACIÓN.

La aparición del régimen de sociedades patrimoniales tiene incidencia en otros muchos aspectos que afectan a distintas leyes y regímenes fiscales y que han sido reco-

gidos por la Ley introduciendo un conjunto de modificaciones de las que damos ahora noticia.

1.- En el Impuesto sobre la Renta, al modificarse los artículos 72 y ss., estableciendo el régimen de las entidades en atribución de rentas, se dispone como regla especial que cuando todos los miembros de estas entidades sean sujetos del IS o del IRNR (con establecimiento permanente) la renta atribuible a los partícipes se determine conforme a las normas del IS, excepto si todos ellos son sociedades patrimoniales, en cuyo caso se aplicarán las normas del IRPF. (artículo 35).

2.- En el régimen de las aportaciones no dinerarias, previsto en el artículo 108.1 de la LIS, se excluyen de su ámbito las aportaciones de participaciones sociales hechas por personas físicas cuando las participaciones se refieran a sociedades patrimoniales.

3.- Para la determinación de la base imponible en caso de obtención de rentas positivas percibidas por entidades no residentes, previsto en el artículo 121 de la LIS, es establece una norma especial cuando se trate de sociedades patrimoniales y a efectos de calcular la renta derivada de transmisiones de participaciones (art. 65).

4.- Se excluye a las sociedades patrimoniales del régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros, previsto en artículo 129.1 de la LIS (art. 66).

5.- A partir de la entrada en vigor de la ley, y a salvo las disposiciones antes examinadas sobre el régimen transitorio, las referencias contenidas en la Ley General Tributaria a las sociedades en transparencia fiscal se entenderán hechas a las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y a las uniones temporales de empresas (Disposición adicional segunda).

6.- A efectos de determinar el límite de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la cuota correspondiente a la parte general de la base imponible del IRPF, se habrán de tener en consideración los dividendos y participaciones procedentes de sociedades patrimoniales que no se hayan integrado en la renta del periodo del socio (Disp. Final cuarta).

Zaragoza, enero de 2003

